

Janusz Sawicki

## Ochrona prawa podatkowego w instytucjach zaniechania ukarania

### Streszczenie

Podstawową problematyką poruszoną w artykule jest ocena modelu zaniechania ukarania sprawcy obowiązującego w prawie karnym skarbowym, z punktu widzenia skuteczności ochrony prawa podatkowego w Polsce.

Obowiązek płacenia podatków i innych danin publicznych wynika z postanowień Konstytucji RP, stosownie bowiem do przepisu art. 84 każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Zawinione niedopełnienie obowiązków podatkowych stanowi przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe, skutkujące odpowiedzialnością karną skarbową. Patrząc na system środków penalnych obowiązujący w prawie karnym skarbowym, nietrudno zauważyć, że w prawie tym funkcjonuje model karania oparty na ustawowym priorytecie środków dolegliwości ekonomicznej. Z jednej strony, przemawia za tym niebudząca wątpliwości dominacja kary grzywny, z drugiej – wskazuje na to wyjątkowy charakter kary pozbawienia wolności, traktowanej na gruncie prawa karnego skarbowego na zasadzie *ultima ratio*.

Uregulowany w Kodeksie karnym skarbowym system kar i środków karnych nie jest jednak ani jedynym, ani najważniejszym systemem ochrony prawa podatkowego. W prawie karnym skarbowym bardziej niż o represję chodzi o egzekwowanie należności publicznoprawnych i wyrównanie uszczerbku finansowego Skarbu Państwa lub innego uprawnionego podmiotu. Założenie priorytetu celu egzekucyjnego przed represją stanowi *signum temporis* współczesnej polityki karnej w prawie karnym skarbowym. Przejawia się to w tych regulacjach, które wyrażają tezę, że im wcześniej zostanie wyrównany uszczerbek finansowy i zrealizowane będą zobowiązania publicznoprawne, na tym większe ulgi i złagodzenia odpowiedzialności karnej skarbowej może liczyć sprawca przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. W tym kontekście w prawie karnym skarbowym na plan pierwszy wysuwają się instytucje ujęte w rozdziale 2 Kodeksu karnego skarbowego, zatytułowanym „Zaniechanie ukarania sprawcy”: czynny żal, dobrowolne poddanie się odpowiedzialności i odstąpienie od wymierzenia kary lub środka karnego.

Przeprowadzona w artykule charakterystyka dwóch pierwszych instytucji zaniechania ukarania sprawcy, o znacznym wykorzystaniu w praktyce, skłania do wyrażenia stanowiska, że model zaniechania ukarania sprawcy za cenę odzyskania uszczuplonych należności podatkowych, przyjęty w polskim prawie karnym skarbowym, stanowi element racjonalnej polityki karnej i wydatnie wzmacnia ochronę prawa podatkowego w Polsce.

**Słowa kluczowe:** podatki, przestępstwa podatkowe, odzyskanie należności podatkowych, zaniechanie ukarania

## 1.

Prawo podatkowe reguluje zasady powstawania, wygasania oraz odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe. Obowiązek płacenia podatków i innych danin publicznych wynika z postanowień Konstytucji RP<sup>1</sup>, stosownie bowiem do przepisu art. 84 każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Konkretnie wymogi konstytucyjne wiążą się także z tworzeniem prawa podatkowego. Przede wszystkim, zgodnie z art. 217 Konstytucji RP, nakładanie podatków, innych danin publicznych, określenie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Stawiając taki wymóg, Konstytucja RP wyklucza możliwość normowania konstrukcji podatku w innych aktach normatywnych i przez inne organy niż Sejm. Organom wykonawczym pozostaje jedynie możliwość regulowania zagadnień niewymienionych w art. 217 Konstytucji RP, a więc praktycznie kwestii związanych z techniką obliczania i poboru podatków w drodze rozporządzeń wydawanych z upoważnienia ustawy (art. 92, 93 i 94 Konstytucji RP). Chodzi o to, aby ustawy podatkowe nie miały charakteru blankietowego i aby nie oddawały *de facto* władzy legislacyjnej w gestie organów wykonawczych<sup>2</sup>.

Realizacja tak określonego obowiązku płacenia podatków i innych danin publicznych zagwarantowana jest możliwością zastosowania przymusu państwowego. Przymus ten przyjmuje przede wszystkim formę możliwości wyegzekwowania nieuiszczonych dobrowolnie należności w drodze egzekucji administracyjnej. Obok tej podstawowej konsekwencji niezapłacenia w terminie należnego podatku, ustawodawca przewiduje dodatkową dolegliwość w postaci obłożenia zaległości podatkowej odsetkami za zwłokę. Środek ten charakteryzuje się znaczną dolegliwością ekonomiczną, gdyż zgodnie z art. 56 § 1 Ordynacji podatkowej<sup>3</sup> stawka odsetek za zwłokę wynosi 200% podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego, ustalonej przez Radę Polityki Pieniężnej. Mimo swojego sankcyjnego charakteru, środek ten nie jest jednak karą. Dopiero zawinione niedopełnienie niektórych obowiązków podatkowych stanowi przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe, skutkujące odpowiedzialnością karną skarbową, a zatem ich sprawca naraża się w konsekwencji na karę<sup>4</sup>. Zasady tej odpowiedzialności określa prawo karne skarbowe.

<sup>1</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483). Obowiązuje od 17 października 1997 r.

<sup>2</sup> C. Kosikowski, *Polskie prawo finansowe na tle prawa Unii Europejskiej*, Warszawa 2008, s. 167.

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2012 r. Nr 0, poz. 749 ze zm.).

<sup>4</sup> A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, wyd. 4, Warszawa 2010, s. 81.

Podstawową funkcją prawa karnego skarbowego jest funkcja ochronna, a podstawowym przedmiotem ochrony wymienione w tytule prawo podatkowe<sup>5</sup>. Pozostałe przedmioty ochrony to prawo celne, dewizowe i monopol loteryjny państwa. Prawo karne skarbowe za pomocą sankcji karnych chroni interesy finansowe państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego, a w wąskim zakresie także Unii Europejskiej, przed czynami mogącymi im zagrozić<sup>6</sup>. W odniesieniu do prawa podatkowego, czyny te zostały spenalizowane w Kodeksie karnym skarbowym<sup>7</sup> (w rozdziale 6 części szczególnej tytułu I), jako przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji.

Swoistą funkcją prawa karnego skarbowego jest funkcja egzekucyjna. Zadaniem tego prawa jest bowiem zapewnienie środkami karnymi posłuszeństwa wobec nakazów i zakazów finansowych. Niewykonanie lub właśnie ostateczne wykonanie obowiązków finansowych przez sprawcę czynu karalnego ma wpływ na represyjność lub złagodzenie albo nawet wyłączenie odpowiedzialności karnej<sup>8</sup>. W prawie karnym skarbowym funkcja ta występuje także pod nazwą funkcji egzekucyjno-kompensacyjnej. W szerokim ujęciu oznacza wyrównanie wszelkich szkód wyrządzonych przestępstwem, w tym szkody wyrządzonej całemu społeczeństwu. Szkada polega bowiem na naruszeniu porządku prawnego i poderwaniu jego autorytetu<sup>9</sup>. Kompensacja w znaczeniu wąskim to naprawienie bezpośredniej szkody indywidualnie oznaczonego pokrzywdzonemu, które może przybrać również postać restytucji polegającej na przywróceniu stanu sprzed popełnienia czynu zabronionego<sup>10</sup>.

Patrząc w tym kontekście na system środków penalnych obowiązujący w prawie karnym skarbowym, nietrudno zauważyć, że w prawie tym funkcjonuje model karania oparty na ustawowym priorytecie środków dolegliwości ekonomicznej. Z jednej strony, przemawia za tym niebudząca wątpliwości dominacja kary grzywny za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe<sup>11</sup>, której istotnym wzmocnieniem w odniesieniu do przestępstw skarbowych jest tradycyjna w prawie karnym skarbowym instytucja odpowiedzialności posiłkowej, a wśród środków karnych szczególnie charakter przypadku przedmiotów i uzupełniający charakter w odniesieniu do przestępstw skarbowych prze-

<sup>5</sup> Por. Z. Siwik, *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993, s. 9.

<sup>6</sup> V. Konarska-Wrzosek, [w:] V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2010, s. 22–23.

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (t.j.: Dz. U. z 2013 r., poz. 186 ze zm.). Obowiązuje od 17 października 1999 r. W skrócie: k.k.s.

<sup>8</sup> Z. Siwik, *Systematyczny komentarz... op. cit.*, s. 9–10.

<sup>9</sup> M. Cieślak, *O węzłowych pojęciach związanych z sensem kary*, „Nowe Prawo” 1969, nr 2, s. 211.

<sup>10</sup> A. Muszyńska, *Naprawienie szkody wyrządzonej przestępstwem*, Warszawa 2010, s. 45.

<sup>11</sup> Zob. szerzej: J. Sawicki, *Ustawowy priorytet kary grzywny w prawie karnym skarbowym*, [w:] M.S. Wolański (red.), *Studia z nauk społecznych*, „Zeszyty Naukowe Dolnośląskiej Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Techniki”, Polkowice 2012, z. 5, s. 201–218.

padku korzyści majątkowej (obydwa te środki karne wraz z kompensacyjnym ściągnięciem ich równowartości pieniężnej).

Z drugiej strony, wskazuje na to wyjątkowy charakter kary pozbawienia wolności, traktowanej na gruncie prawa karnego skarbowego na zasadzie *ultima ratio*. Kara pozbawienia wolności – ze względu na recepcję przepisu art. 58 § 1 Kodeksu karnego<sup>12</sup> przez art. 20 § 2 k.k.s. – ma charakter ostateczny, tzn. ograniczony do wypadków, gdy inne formy reakcji nie mogą spełnić celów kary. Dlatego kara pozbawienia wolności nigdy nie występuje w Kodeksie karnym skarbowym samodzielnie i zawsze grozi obok kary grzywny. Poza tym, w myśl art. 26 § 1 k.k.s., za przestępstwo skarbowe zagrożone karą pozbawienia wolności możliwe jest – po uwzględnieniu dodatkowych warunków – wymierzenie kary ograniczenia wolności<sup>13</sup>. Oznacza to, że żadne przestępstwo skarbowe nie jest w swej zgeneralizowanej ocenie na tyle groźne, aby wymagało reakcji wyłącznie w postaci kary pozbawienia wolności. Faktycznie więc, na gruncie prawa karnego skarbowego kara pozbawienia wolności – w szczególności w jej postaci bezwzględnej – nie odgrywa zbyt dużej roli, pełni natomiast określoną funkcję w obszarze prewencji ogólnej<sup>14</sup>. Swoistym uzupełnieniem kary pozbawienia wolności w Kodeksie karnym skarbowym jest pozbawienie praw publicznych, środek karny o wyraźnie represyjnym charakterze (środek ten dotyczy zarówno praw politycznych, jak też praw obywatelskich i honorowych<sup>15</sup>), stanowiący reakcję na takie zachowanie się sprawcy przestępstwa skarbowego, które powoduje utratę zaufania publicznego, prestiżu i autorytetu. W prawie karnym skarbowym pozbawienie praw publicznych jest zastrzeżone wyłącznie dla groźnych sprawców poważnych przestępstw skarbowych<sup>16</sup>. Fakultatywność stosowania tego środka w powiązaniu z wymogiem skazania na karę co najmniej 3 lat pozbawienia wolności i to w warunkach nadzwyczajnego obostrzenia kary, przemawia wyraźnie za jego nadzwyczajnym charakterem.

Jak podkreśla J. Bafia, system sankcji karnych uzasadnia preferowanie w postępowaniu karnym skarbowym dolegliwości ekonomicznej i naprawienia szkody wyrządzonej przestępstwem skarbowym<sup>17</sup>. Z punktu widzenia ochrony interesów finansowych państwa i pozostałych uprawnionych podmiotów, ustawywoy priorytet środków dolegliwości ekonomicznej uznać należy zatem za podstawową część systemu środków penal-

<sup>12</sup> Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. Nr 88, poz. 553 ze zm.).

<sup>13</sup> Z. Siwik, *Kara ograniczenia wolności w prawie karnym skarbowym*, „Palestra” 1980, nr 2, s. 22–33; zob. też: J. Skupiński, *Kara ograniczenia wolności w polskim prawie karnym powszechnym – jej istota, geneza i prawnomiędzynarodowe uwarunkowania*, „Studia Prawnicze” 1992, nr 4.

<sup>14</sup> V. Konarska-Wrzošek, [w:] V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *op. cit.*, s. 110.

<sup>15</sup> L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 149.

<sup>16</sup> V. Konarska-Wrzošek, [w:] V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *op. cit.*, s. 124–125.

<sup>17</sup> J. Bafia, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 1980, s. 85.

nych<sup>18</sup>. Z układu kar i środków karnych w Kodeksie karnym skarbowym można wyczytać priorytet represji ekonomicznej, zresztą zupełnie w tej dziedzinie naturalny, albowiem dostosowany do charakteru zabronionych czynów skarbowych i odpowiadający postulatowi analogii między przestępstwem a karą, według których sprawca zostaje dotknięty w tej sferze, w której mieścił się jego zewnętrzny czyn i jego psychiczna motywacja<sup>19</sup>. Jak pisze V. Konarska-Wrzosek, zasada priorytetu represji ekonomicznej znajduje głębokie uzasadnienie zarówno w płaszczyźnie odpłaty, jak i w płaszczyźnie utylitarnej i dobrze służy realizacji wszystkich założonych w art. 12 § 2 k.k.s. celów kary<sup>20</sup>.

Uregulowany w Kodeksie karnym skarbowym system kar i środków karnych nie jest jednak ani jedynym, ani najważniejszym systemem ochrony prawa podatkowego. Zasadny wydaje się pogląd, że w pragmatycznym, pozbawionym głębszych etyczno-moralnych korzeni prawie karnym skarbowym, bardziej niż o represje chodzi o egzekwowanie należności publicznoprawnych i wyrównanie uszczerbku finansowego Skarbu Państwa lub innego uprawnionego podmiotu. Założenie priorytetu celu egzekucyjnego przed represją stanowi *signum temporis* współczesnej polityki karnej w prawie karnym skarbowym, co wiąże się z traktowaniem sankcji karnej jako *ultima ratio*, zgodnie z przekonaniem, że podstawowym celem stosowania norm prawa karnego nie ma być ukaranie sprawcy, lecz ochrona dobra prawnego oraz rozwiązanie konfliktu społecznego powstałego w następstwie dokonania czynu karalnego. Przejawia się to w różnych regulacjach karnoskarbowych, które w swym całokształcie wyrażają tezę, że im wcześniej zostanie wyrównany uszczerbek finansowy i zrealizowane będą zobowiązania publicznoprawne, na tym większe ulgi i złagodzenia odpowiedzialności karnej skarbowej może liczyć sprawca przestępstwa lub wykroczenia skarbowego<sup>21</sup>. Niezbędne staje się zatem szerokie wykorzystanie takich konstrukcji prawnych, które gwarantując sprawcom określone koncesje w zakresie prawnokarnych następstw popełnionych przez nich czynów, zdolne są motywować ich w kierunku zachowań polegających bądź na odstąpieniu od naruszenia dobra prawnego, bądź też na naprawieniu już wyrządzonej szkody<sup>22</sup>. W tym kontekście, w prawie karnym skarbowym na plan pierwszy wysuwają się instytucje degresji karania, ujęte w rozdziale 2 Kodeksu karnego skarbowego, zatytułowanym „Zaniechanie ukarania sprawcy”, a mianowicie:

1) czynny żal,

<sup>18</sup> Z. Siwik, *Wprowadzenie*, [w:] *Ustawa karna skarbowa. Teksty jednolite wraz z indeksem rzeczowym i wprowadzeniem prof. dr. hab. Zygryda Siwika*, wyd. 2, Warszawa 1999, s. XXX.

<sup>19</sup> L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 110; M. Cieślak, *Grzywna za przestępstwa majątkowe*, „Nowe Prawo” 1958, nr 1, s. 68; L. Gardocki, *O relacji między typem przestępstwa a zagrożeniem ustawowym*, „Państwo i Prawo” 1979, nr 8–9, s. 129 i n.

<sup>20</sup> V. Konarska-Wrzosek, *Dyrektywy wyboru kary w polskim ustawodawstwie karnym*, Toruń 2002, s. 182.

<sup>21</sup> Por. A. Zoll, *Założenia polityki karnej w projekcie kodeksu karnego*, „Państwo i Prawo” 1994, z. 5, s. 12.

<sup>22</sup> J. Raglewski, *Czynny żal w części ogólnej k.k. (wybrane zagadnienia)*, „Jurysta” 2000, nr 1, s. 14.

- 2) dobrowolne poddanie się odpowiedzialności,
- 3) odstąpienie od wymierzenia kary lub środka karnego.

Pierwsza instytucja stosowana jest jeszcze przed wszczęciem postępowania, a dwie następne na kolejnych etapach postępowania karnego skarbowego. Warto przy tym zwrócić uwagę na fakt, że wprowadzenie w Kodeksie karnym skarbowym rozdziału poświęconego zaniechaniu ukarania sprawcy już na jego początku, a więc przed tradycyjnymi środkami reakcji karnej na czyn zabroniony, stanowiło całkowicie innowacyjne podejście do tej problematyki, podkreślające rangę zaniechania ukarania sprawcy w prawie karnym skarbowym. Część profesorów prawa karnego w Polsce do dzisiaj nie pogodziła się z takim układem Kodeksu karnego skarbowego, uważając, że jest to nienormalne, aby kodeks co do istoty karny, rozpoczynał się od środków zaniechania ukarania, zamiast od tradycyjnych kar i środków karnych. Wydaje się, że nie dostrzegają oni podstawowej korzyści z takiego układu Kodeksu karnego skarbowego, czyli zwrócenia większej uwagi na środki gwarantujące szybkie i tanie odzyskanie należności publicznoprawnych.

Ważnym zagadnieniem i zarazem celem niniejszego artykułu jest rozstrzygnięcie kluczowej kwestii, czy model zaniechania ukarania sprawcy przyjęty w prawie karnym skarbowym, a oparty na instytucjach degresji karania, może stanowić racjonalną alternatywę dla tradycyjnych kar i środków karnych, a zarazem skuteczną ochronę prawa podatkowego?

Kluczem do rozwiązania tego problemu będą niewątpliwie kryteria racjonalnej polityki karnej<sup>23</sup>, nawiązujące do idei sprawiedliwości naprawczej<sup>24</sup>. Postulaty skierowane przez przedstawicieli tego kierunku należy bowiem postrzegać także na gruncie prawa karnego skarbowego jako wskazywanie na potrzebę stworzenia alternatywnych metod, rodzajów i sposobów reakcji na przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe, które – osadzone w sprawiedliwościowym modelu prawa karnego skarbowego – będą funkcjonowały również w wymiarze restytucyjnym. W modelu tym naprawienie szkody nie będzie jedynie środkiem do celu, jak w przypadku założeń sprawiedliwości naprawczej w prawie karnym powszechnym, ale także podstawowym celem takiego procedowania.

Udzielenie odpowiedzi na postawione pytanie powinna ułatwić przede wszystkim charakterystyka dwóch pierwszych z wymienionych instytucji degresji karania, o znacznym wykorzystaniu w praktyce, czyli czynnego żalu i dobrowolnego poddania się odpowiedzialności.

<sup>23</sup> Zob. M. Płatek, *Granice racjonalnej polityki karnej i penitencjarnej*, [w:] M. Zubik (red.), *Prawo a polityka*, Warszawa 2007, s. 323 i n.

<sup>24</sup> Idea sprawiedliwości naprawczej została szerzej przedstawiona w Polsce w dwóch pozycjach książkowych zagranicznych autorów: J. Consedine, *Sprawiedliwość naprawcza. Przywrócenie ładu społecznego*, Warszawa 2004; N. Christie, *Dogodna ilość przestępstw*, Warszawa 2005; w polskiej literaturze z tego samego okresu: M. Płatek, *Teoria sprawiedliwości naprawczej*, [w:] M. Płatek, M. Fajst (red.), *Sprawiedliwość naprawcza. Idea. Teoria. Praktyka*, Warszawa 2005.

## 2.

W prawie karnym skarbowym czynnym żalem, uregulowanym w art. 16 i 16a k.k.s., nazywane jest ujawnienie przez sprawcę faktu popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, a także osób współdziałających w ich popełnieniu, połączone z obowiązkiem wyrównania uszczerbku finansowego (tzw. samodenuncjacja). Jak podkreśla Z. Siwik, u podstaw stosowania tej instytucji leży wzgląd na ochronę interesów finansowych podmiotów publicznoprawnych, które nie tyle są zainteresowane ukaraniem sprawcy, co jak najszybszym i najmniej kosztownym uzyskaniem należnych im środków finansowych z tytułu danin publicznych. Państwo rezygnuje z ukarania sprawcy wówczas, gdy ma pewność, że uszczuplona należność finansowa zostanie wyrównana. Jeśli Skarb Państwa nie ponosi żadnego uszczerbku finansowego, to nie ma faktycznej potrzeby stosowania represji karnej. Jednocześnie przepisy te mają istotne zadania w ujawnianiu grup przestępczych, dokonujących poważniejszych przestępstw skarbowych<sup>25</sup>. Bezkarność zagwarantowana sprawcy, który wykaże czynny żal, jest więc ceną płaconą za zdemaskowanie sprawców czynów karnych skarbowych, neutralizację grup i związków przestępczych, odzyskanie utraconych należności i zaoszczędzenie sił i środków związanych z ujawnieniem czynów zabronionych, prowadzeniem postępowań karnych skarbowych i przymusowym egzekwowaniem należności publicznoprawnych<sup>26</sup>. Charakterystyczną cechą czynnego żalu jest to, że z instytucji tej sprawca może skorzystać bez względu na wagę naruszonego dobra chronionego prawem, a określonego w części szczególnej k.k.s. Mogą to być zarówno drobne wykroczenia podatkowe, jak i najpoważniejsze przestępstwa podatkowe skierowane przeciwko istotnym interesom finansowym państwa polskiego<sup>27</sup>.

Instytucja czynnego żalu pojawiła się już w pierwszej polskiej ustawie karnej skarbowej z dnia 2 sierpnia 1926 r.<sup>28</sup>. Art. 9 tej ustawy przewidywał, że jeśli sprawca przestępstwa skarbowego, polegającego wyłącznie na uszczupleniu dochodu skarbowego, doniesie o nim władzy skarbowej powołanej do ścigania przestępstwa, zanim ona się o tym dowie, to „nie ulega on karze”. Warunkiem skorzystania z tego przepisu było jednocześnie złożenie całej uszczuplonej należności w terminie oznaczonym przez władzę skarbową. Instytucję czynnego żalu regulowały wszystkie kolejne ustawy karne skarbowe<sup>29</sup>.

<sup>25</sup> Z. Siwik, *Systematyczny komentarz...*, s. 125.

<sup>26</sup> V. Konarska-Wrzosek, [w:] V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *op. cit.*, s. 162–163.

<sup>27</sup> Zob. art. 53 § 11 k.k.s.; szerzej: J. Sawicki, *Zarys prawa karnego skarbowego*, wyd. 2, Warszawa 2010, s. 30.

<sup>28</sup> Dz. U. R. P. Nr 105, poz. 609.

<sup>29</sup> Ustawa karna skarbową z dnia 18 marca 1932 r. (Dz. U. R. P. Nr 34, poz. 355) w art. 9; dekret Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 3 listopada 1936 r. – Prawo karne skarbowe (Dz. U. R. P. Nr 84, poz. 581) w art. 5; dekret z dnia 11 kwietnia 1947 r. – Prawo karne skarbowe (Dz. U. Nr 32, poz. 140) w art. 6; ustawa karna skarbową z dnia 13 kwietnia 1960 r. (Dz. U. Nr 21, poz. 123) w art. 24; ustawa karna skar-

W obowiązującym Kodeksie karnym skarbowym, w art. 16, określone zostały warunki, jakie musi spełnić sprawca przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, aby mógł skorzystać z instytucji czynnego żalu. Według tego przepisu podstawową przesłanką zastosowania instytucji czynnego żalu jest zawiadomienie przez sprawcę organu powołanego do ścigania o dokonaniu czynu zabronionego, czyli tzw. samodenuncjacja. Zawiadomienie takie powinno zawierać opis czynu, który popełnił sprawca (sytuację faktyczną) oraz „przyznanie się sprawcy” do winy<sup>30</sup>. Chodzi o dostarczenie organowi ścigania informacji dotyczących czynów zabronionych, dotychczas mu nieznanymi. Zawiadomienie to może być złożone zarówno ustnie do protokołu, jak i na piśmie.

Zgodnie z kodeksem zawiadomienie jest bezskuteczne, jeżeli zostało złożone w czasie, kiedy organ ścigania miał już wyraźnie udokumentowaną wiadomość o popełnieniu tego przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Zawiadomienie nie wywołuje skutków również wtedy, jeśli złożone zostało po rozpoczęciu przez organ ścigania czynności służbowych, zwłaszcza przeszukania, czynności sprawdzającej lub kontroli zmierzającej do ujawnienia czynu. Z reguły chodzi o czynności służbowe podejmowane przez inspektorów kontroli skarbowej i funkcjonariuszy urzędów skarbowych<sup>31</sup>. Można powiedzieć, że okoliczność ta rozszerza zakres przesłanki bezskuteczności czynnego żalu z art. 16 § 5 pkt 1 k.k.s. na przedpole posiadania przez organ ścigania wyraźnie udokumentowanej wiadomości o popełnieniu czynu zabronionego<sup>32</sup>. Jednocześnie jednak kodeks wyraźnie zastrzega możliwość skutecznego zgłoszenia samodenuncjacji ze skutkiem czynnego żalu, gdy czynności te nie dostarczyły podstaw do wszczęcia postępowania o czyn, którego czynny żal ma dotyczyć<sup>33</sup>.

Instytucja czynnego żalu zapewnia bezkarność sprawcy przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, jeżeli przed organem powołanym do ścigania ujawni on całą prawdę o czynie zabronionym i o okolicznościach jego popełnienia, a gdy nie popełnił go sam, również o wszystkich znanych mu osobach, które brały udział w popełnieniu czynu zabronionego. Przez ustawowe sformułowanie „ujawniając” należy rozumieć dostarczenie organowi ścigania informacji dotyczących przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, dotychczas mu nieznanymi. Muszą to być istotne okoliczności czynu zabro-

---

kowa z dnia 26 października 1971 r. (ustawę ogłoszono w Dz. U. Nr 28, poz. 260; t.j.: Dz. U. z 1984 r. Nr 22, poz. 103 ze zm.) w art. 7 (do przestępstw skarbowych) i art. 36 (do wykroczeń skarbowych).

<sup>30</sup> A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks...*, s. 141.

<sup>31</sup> J. Michalski, *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego. Tytuł I, przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe*, Warszawa 2000, s. 41.

<sup>32</sup> G. Łabuda, T. Razowski, *Czynny żal w Kodeksie karnym skarbowym*, „Prokuratura i Prawo” 2007, nr 2, s. 102–103.

<sup>33</sup> T. Grzegorzczak, *Instytucja czynnego żalu w ustawie karnej skarbowej i projekcie nowej u.k.s.*, „Palestra” 1996, nr 9–10, s. 54; J. Palatyński, S. Wurzel, *Wybrane zagadnienia z ustawy karnej skarbowej w świetle praktyki i orzecznictwa*, „Palestra” 1973, nr 3, s. 13.



nionego, tj. takie, które przyczynią się do wyjaśnienia całego zachowania się sprawcy, a jeżeli współdziałał on z innymi osobami, także zachowania tych osób<sup>34</sup>.

W art. 16 § 6 k.k.s. wyłączono możliwość stosowania instytucji czynnego żalu do: sprawcy kierowniczego, sprawcy polecającego, organizatora lub kierującego grupą albo związkiem przestępczym mającym na celu popełnienie przestępstwa skarbowego oraz prowokatora. Generalnie można powiedzieć, że wyłączenia dotyczą osób pełniących rolę inicjującą, organizatorską lub kierowniczą<sup>35</sup>.

Przepis art. 16 § 2 k.k.s. przewiduje warunek fiskalny czynnego żalu, jakim jest uiszczenie uszczuplonej należności publicznoprawnej. Warunek ten został sformułowany bezosobowo, co oznacza, że nie musi go dopełnić wyłącznie sprawca, lecz również podmiot zobowiązany w myśl prawa finansowego, co dotyczy zastępcy prawnego, o którym mowa w art. 9 § 3 k.k.s.<sup>36</sup>. Przepis art. 16 § 2 k.k.s. żąda uiszczenia należności publicznoprawnej „w całości” w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ postępowania przygotowawczego. Dominuje pogląd, że wymóg uiszczenia „w całości” oznacza, że uszczuplona należność publicznoprawna powinna zostać uiszczona wraz z odsetkami. W przypadku podatku (zaległości podatkowej) całość należności obejmować więc będzie kwotę podatku oraz naliczone odsetki za zwłokę<sup>37</sup>. Wyrażający ten pogląd argumentują, że wprawdzie z art. 53 § 27 k.k.s. wynika, że należnością uszczuploną jest kwota, od której uiszczenia lub zadeklarowania zobowiązany się uchylił, ale w kwestii podatków Ordynacja podatkowa<sup>38</sup> zakłada, że nieuiszczony podatek staje się zaległością, od której liczy się odsetki, a wpłaty niepokrywające całości tych sum zaliczane są *ex lege* proporcjonalnie na rzecz zaległości i odsetek. Oznacza to, że wpłata całej sumy odpowiadającej niewpłaconemu w terminie podatkowi nie będzie w istocie – i to z mocy prawa – stanowiła uiszczenia całej uszczuplonej należności. Trzeba też podkreślić, że odsetki za zwłokę wpłaca się bez wezwania uprawnionych organów<sup>39</sup>.

W myśl art. 16 § 2 k.k.s., jeżeli czyn zabroniony nie polegał na uszczupleniu należności publicznoprawnej, a przepisy kodeksu nakazują w przypadku popełnienia tego czynu przepadek przedmiotów (art. 30 k.k.s.), to sprawca powinien złożyć te przedmioty. Jeśli jest to niemożliwe (przedmiot został np. zniszczony albo jako własność innej osoby podlega zwrotowi na jej rzecz na skutek zgłoszonej interwencji), to sprawca ma obowiązek uiścić równowartość pieniężną przedmiotów, określoną przez organ i w ter-

<sup>34</sup> S. Baniak, *Prawo karne skarbowe*, wyd. IV, Warszawa 2009, s. 100.

<sup>35</sup> L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks...*, s. 83–84.

<sup>36</sup> *Ibidem*, s. 83.

<sup>37</sup> *Ibidem*, s. 85; tak też: A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Zaniechanie ukarania sprawcy przestępstwa skarbowego*, Warszawa 2003, s. 20; S. Baniak, *op. cit.*, s. 101.

<sup>38</sup> Zob. przypis 3.

<sup>39</sup> A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks...*, s. 143–144.

minie przez niego zakreślonym<sup>40</sup>. Zgodnie z art. 16 § 3 k.k.s., obowiązek uiszczenia równowartości pieniężnej nakłada się także wtedy, gdy złożone przez sprawcę przedmioty podlegające przypadkowi, mogą ulec szybkiemu zniszczeniu lub zepsuciu, ich przechowywanie byłoby połączone z niewspółmiernymi kosztami lub nadmiernymi trudnościami albo powodowałoby znaczne obniżenie ich wartości<sup>41</sup>.

Uzupełnieniem przepisów rozdziału 2 k.k.s. o czynnym żalu jest art. 16a, wprowadzony do kodeksu z inicjatywy resortu finansów<sup>42</sup>, który obowiązuje od 1 września 2005 r.<sup>43</sup>. Zakłada on szczególny przypadek „niepodlegania karze” w związku ze złożeniem korekty deklaracji podatkowej. Zgodnie z art. 16a k.k.s. nie podlega karze ten, kto złożył prawnie skuteczną, w rozumieniu przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa<sup>44</sup> lub ustawy o kontroli skarbowej<sup>45</sup>, korektę deklaracji podatkowej wraz z uzasadnieniem przyczyny korekty i w całości uiszczył, niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ, należność publicznoprawną uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie. Ta postać czynnego żalu nie ma charakteru uniwersalnego, lecz ograniczony do podatników (płatników i inkasentów), którzy dopuścili się przestępstw lub wykroczeń podatkowych. Warunkiem niekaralności sprawcy jest złożenie korekty deklaracji wraz z uzasadnieniem przyczyny korekty oraz uiszczenie w całości uszczuplonej należności publicznoprawnej lub należności narażonej na uszczuplenie<sup>46</sup>. W ramach art. 16a k.k.s. chodzi o takie korekty deklaracji, które ujawniają tzw. niedopłatę lub zawyżenie zwrotu nadpłaty na rzecz korygującego, czyli uszczuplenie należności publicznoprawnej, a nie te, które wskazują np. tylko nadpłatę<sup>47</sup>. W odróżnieniu od art. 16, w art. 16a k.k.s. nie przewiduje się żadnych innych wymogów ani wyłączeń.

Uregulowanie instytucji czynnego żalu w ramach art. 16a k.k.s., dotyczącego korekty deklaracji podatkowej, wydaje się jednak niecelowe. W celu prawidłowej oceny przepisu z art. 16a k.k.s. konieczne jest uwzględnienie, że w świetle art. 10 § 1 k.k.s. pomyłka w deklaracji wynikająca bądź to z błędu co do okoliczności faktycznych należących do znamion, bądź co do przepisów prawa podatkowego wypełniających blankietowe sformułowanie k.k.s. – wyklucza przyjęcie umyślności, albowiem podlega ocenie

<sup>40</sup> T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 4, Warszawa 2009, s. 85.

<sup>41</sup> Zob. szerzej: J. Sawicki, *Zarys prawa...*, s. 87–90 i 101–102.

<sup>42</sup> Propozycja dodania art. 16a do k.k.s. została zgłoszona w trakcie prac sejmowej komisji, która zajmowała się nowelizacją Ordynacji podatkowej, a nie bezpośrednią nowelizacją k.k.s.

<sup>43</sup> Art. 16a dodany przez art. 11 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199). Następnie zmodyfikowano jego treść ustawą z dnia 28 września 2006 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 191, poz. 1413).

<sup>44</sup> Zob. przypis 3.

<sup>45</sup> Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (t.j.: Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65 ze zm.).

<sup>46</sup> V. Konarska-Wrzosek, [w:] V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *op. cit.*, s. 165.

<sup>47</sup> T. Grzegorzczak, *Kodeks...*, s. 89; zob. też: L. Wilk, *Jeszcze w sprawie tzw. niekaralności korekt deklaracji podatkowych*, „Przegląd Sądowy” 2004, nr 7–8.

w kontekście błędu co do znamienia. Tymczasem oszustwa podatkowe mogą być popełnione wyłącznie umyślnie. Dlatego, jak słusznie dowodzi L. Wilk<sup>48</sup>, podatnikom mylącym się nie potrzeba instytucji czynnego żalu, gdyż uwalnia ich od odpowiedzialności karnej skarbowej przepis art. 10 § 1 k.k.s. Czynny żal jest instytucją przewidzianą dla rzeczywistych oszustów podatkowych w rozumieniu przepisów art. 56 § 1–3 czy art. 76 k.k.s., którzy się nie mylą, lecz działają umyślnie. Dla nich wszakże istnieje przepis art. 16 k.k.s., jak się wydaje w pełni wystarczający. Uchylenie przepisu art. 16a k.k.s., a więc powrót do pierwotnej konstrukcji czynnego żalu w Kodeksie karnym skarbowym, przyczyni się do wzmocnienia roli przepisów karnych skarbowych na tym polu, a tym samym powinno służyć lepszej ochronie przestrzegania prawa w tak ważnej dla finansów publicznych dziedzinie, jak prawo podatkowe.

Przeprowadzone badania<sup>49</sup> obejmujące finansowe organy postępowania przygotowawczego działające we Wrocławiu<sup>50</sup>, z okresu pięciu lat<sup>51</sup> ich działalności wykazały, że na ogólną liczbę zawiadomień (wniosków o ukaranie) 78 556, aż 13 811 finansowe organy postępowania przygotowawczego zakwalifikowały jako czynny żal skutkujący niepodleganiem karze i zastosowaniem art. 17 § 1 pkt 4 k.p.k. (w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). Tak więc, 17,6% zawiadomień o czynach karnych skarbowych spełniło kryteria czynnego żalu z art. 16 lub 16a k.k.s., czyli niemal co piąte zawiadomienie o popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Należy też zauważyć, że w kolejnych badanych latach, począwszy od 2006 r., liczba czynnych żalów systematycznie rosła w stosunku do lat poprzednich (w 2008 r. nawet o 28,2%) przy porównywalnej liczbie zawiadomień, w wyniku czego udział czynnego żalu wśród wszystkich zawiadomień o popełnionych czynach zabronionych w kolejnych latach był coraz wyższy i odpowiednio wynosił: 6,6% w 2005 r., 14,7% w 2006 r., 15,3% w 2007 r., 23,2% w 2008 r. i 28,5% w 2009 r. Może to wskazywać na trwałą już tendencję do coraz częstszego korzystania przez sprawców z dobrodziejstwa tej instytucji, a przy okazji świadczyć o wzroście świadomości prawnej społeczeństwa, co może wynikać z korzystania w większym zakresie z profesjonalnej pomocy prawnej<sup>52</sup>.

<sup>48</sup> L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks...*, s. 86–87.

<sup>49</sup> Badania własne autora, zob. J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 2011, s. 325–328.

<sup>50</sup> Urząd Kontroli Skarbowej we Wrocławiu oraz urzędy skarbowe: Pierwszy Urząd Skarbowy we Wrocławiu, Urząd Skarbowy Wrocław Fabryczna, Urząd Skarbowy Wrocław Krzyki, Urząd Skarbowy Wrocław Psie Pole, Urząd Skarbowy Wrocław Stare Miasto, Urząd Skarbowy Wrocław Śródmieście, Dolnośląski Urząd Skarbowy we Wrocławiu. Badania nie objęły Urzędu Celnego we Wrocławiu z braku dostępu do danych.

<sup>51</sup> Badania dotyczyły lat 2005–2009.

<sup>52</sup> Zob. szerzej: J. Sawicki, *Znaczenie czynnego żalu w prawie karnym skarbowym*, „Prokuratura i Prawo”, 2013, nr 6, s. 32–55.

### 3.

Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności to instytucja degresji karania ujęta w Kodeksie karnym skarbowym w art. 17 i 18 (rozdział 2: Zaniechanie ukarania sprawcy) oraz w art. 142–149 (rozdział 16: Zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności). Ma tę zaletę, że wyrok sądu zezwalający na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności powoduje takie same skutki prawne jak prawomocne orzeczenie kończące postępowanie w sprawie o czyn karny skarbowy, ale nie podlega wpisowi do Krajowego Rejestru Karnego<sup>53</sup> i nie daje piętna skazania. Również uiszczenie określonej kwoty tytułem kary grzywny w drodze dobrowolnego poddania się odpowiedzialności nie stanowi przesłanki recydywy skarbowej<sup>54</sup>. A zatem osoba dobrowolnie poddająca się odpowiedzialności karnej skarbowej zachowuje status osoby niekaranej<sup>55</sup>. Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności jest więc środkiem reakcji na czyn karny skarbowy, zastępującym typową represję karną, za pomocą którego załatwia się znakomitą większość spraw dotyczących wykroczeń skarbowych i przestępstw skarbowych o dużym stopniu społecznej szkodliwości popełnionych przez niezbyt groźnych sprawców, a który jest korzystny zarówno dla sprawcy, jak i społeczeństwa oraz interesów pokrzywdzonych podmiotów publicznoprawnych. Sprawcę spotyka dolegliwość stosunkowo mała, a podmiot publicznoprawny pokrzywdzony przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym szybko odzyskuje należne mu kwoty pieniędzy, i to w pełnej wysokości, bez dodatkowych kosztów na przymusowe ich wyegzekwowanie. Duże oszczędności zaznaczają się także w zakresie kosztów i stopnia zaabsorbowania organów postępowania przygotowawczego i wymiaru sprawiedliwości<sup>56</sup>.

Należy też wyraźnie podkreślić, że dobrowolne poddanie się odpowiedzialności stanowi autonomiczną regulację polskiego prawa karnego skarbowego, stosowaną zarówno za przestępstwa skarbowe, jak i wykroczenia skarbowe. Instytucja ta znana była już w okresie międzywojennym, choć poprzednio zwana była dobrowolnym poddaniem się karze. Pierwsza polska ustawa karna skarbowa z dnia 2 sierpnia 1926 r.<sup>57</sup> regulowała dobrowolne poddanie się karze w art. 176–181. Zmianę nazwy wprowadziła nowelizacja z dnia 3 sierpnia 1998 r.<sup>58</sup> do poprzednio obowiązującej ustawy karnej skarbowej

<sup>53</sup> Ustawa z dnia 24 maja 2000 r. o Krajowym Rejestrze Karnym (t.j.: Dz. U. z 2012 r. Nr 0, poz. 654).

<sup>54</sup> V. Konarska-Wrzosek, [w:] V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, *Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne i wykonawcze*, Toruń 2005, s. 128; J. Sawicki, *Prawne konsekwencje recydywy skarbowej*, „Wojskowy Przegląd Prawniczy”, 2008, nr 3, s. 83–84.

<sup>55</sup> A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks...*, s. 150.

<sup>56</sup> V. Konarska-Wrzosek, [w:] V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, *op. cit.*, s. 133.

<sup>57</sup> Dz. U. R. P. Nr 105, poz. 609.

<sup>58</sup> Dz. U. Nr 108, poz. 682.

z dnia 26 października 1971 r.<sup>59</sup>, która regulowała tę instytucję w art. 196–199<sup>60</sup>. Uznano bowiem, iż poprzednia nazwa nietrafnie sugerowała, że osoba, która skorzystała z tego środka, uchodziła za osobę karaną<sup>61</sup>.

W przypadku dobrowolnego poddania się odpowiedzialności istotę konsensualnego sposobu zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe stanowi porozumienie między sprawcą i finansowym organem postępowania przygotowawczego<sup>62</sup>, co do treści składanego do sądu wniosku, a w konsekwencji także zapadającego w postępowaniu sądowym wyroku<sup>63</sup>. Negocjacje sprawy z finansowym organem postępowania przygotowawczego inicjuje wniosek sprawcy o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności<sup>64</sup>. Wniosek ten sprawca może zgłosić po przedstawieniu mu zarzutów, a więc po uprzednim wszczęciu postępowania karnego skarbowego przeciwko niemu<sup>65</sup>, do czasu wniesienia aktu oskarżenia do sądu (art. 142 § 1 k.k.s.)<sup>66</sup>.

Warunkiem skorzystania przez sprawcę z instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności jest uiszczenie w całości wymagalnej należności publicznoprawnej<sup>67</sup>, jeżeli w związku z popełnionym czynem zabronionym nastąpiło uszczuplenie tej należności<sup>68</sup>. Wymóg, aby uiszczono w całości wymagalną należność publicznoprawną, jeżeli czyn zabroniony polega na uszczupieniu tej należności – tak jak w przypadku czynnego żalu – jest wyrazem respektowania podstawowego celu postępowania w tych sprawach, czyli wyrównania uszczerbku finansowego Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub Unii Europejskiej. Jak zauważa Z. Gostyński, zwrot w całości uszczuplonej

<sup>59</sup> T.j.: Dz. U. z 1984 r. Nr 22, poz. 103 ze zm.

<sup>60</sup> Zob. szerzej: Z. Siwik, *Dobrowolne poddanie się karze w prawie karnym skarbowym*, „Finanse”, 1978, nr 10.

<sup>61</sup> Z. Gostyński, *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego. Tytuł II, postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Tytuł III, postępowanie wykonawcze*, Warszawa 2000, s. 207–208; V. Konarska-Wrżosek, [w:] V. Konarska-Wrżosek, T. Oczkowski, *op. cit.*, s. 128.

<sup>62</sup> Finansowe organy postępowania przygotowawczego to: urząd skarbowy, inspektor kontroli skarbowej, urząd celny (art. 53 § 37 k.k.s.).

<sup>63</sup> J. Zagrodnik, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks...*, s. 708.

<sup>64</sup> Zauważyć należy, że o ile wniosek sprawcy do finansowego organu postępowania przygotowawczego określony jest w art. 142 § 1 k.k.s. jako „wniosek o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności”, to wniosek finansowego organu postępowania przygotowawczego kierowany do sądu nazywany jest w art. 145 § 1 k.k.s. „wnioskiem o udzielenie takiego zezwolenia”. Rozróżnianie tych określeń terminologicznych pozwala uniknąć ewentualnych nieporozumień (Z. Gostyński, *op. cit.*, s. 226).

<sup>65</sup> F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz, tom II (komentarz do art. 54–191 k.k.s.)*, Kraków 2006, s. 1062.

<sup>66</sup> A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Zaniechanie...*, s. 40.

<sup>67</sup> Należność publicznoprawna została zdefiniowana w art. 53 § 26 i 26a k.k.s.

<sup>68</sup> Zgodnie z art. 53 § 27 k.k.s. należność publicznoprawna uszczuplona czynem zabronionym jest to wyrażona liczbowo kwota pieniężna, od której uiszczenia lub zadeklarowania uiszczenia w całości lub w części osoba zobowiązana uchyliła się i w rzeczywistości ten uszczerbek finansowy nastąpił.

należności publicznoprawnej stanowi ten punkt porozumienia procesowego, jakim jest dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, który nie podlega negocjowaniu<sup>69</sup>.

Sprawca powinien także uiścić kwotę odpowiadającą co najmniej najniższej karze grzywny grożącej za dany czyn zabroniony. Należy podkreślić, że art. 17 § 1 pkt 2 k.k.s. nakłada wymieniony w nim obowiązek bezpośrednio na samego sprawcę<sup>70</sup>. W myśl art. 143 § 1 pkt 2 k.k.s., składając wniosek o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, należy uiścić tytułem kary grzywny kwotę odpowiadającą co najmniej 1/3 minimalnego wynagrodzenia w przypadku przestępstwa skarbowego, a za wykroczenie skarbowe kwotę odpowiadającą co najmniej 1/10 tego wynagrodzenia. Odnosnie do wysokości wymaganej kwoty wpłacanej tytułem kary grzywny, w literaturze podnosi się, iż powinna decydować data występowania z wnioskiem i minimalne wynagrodzenie w tym momencie, co nie wyklucza żądania przez organ podwyższenia wpłaty w razie podniesienia się wysokości tego wynagrodzenia w trakcie negocjacji<sup>71</sup>.

Wyrażenie przez sprawcę zgody na przepadek przedmiotów dotyczy tych przedmiotów, których przepadek jest obligatoryjny w związku z popełnieniem przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. W razie niemożności złożenia tych przedmiotów, sprawca ma obowiązek uiszczenia ich równowartości pieniężnej. Natomiast w odniesieniu do przedmiotów, których posiadanie i którymi obrót jest zakazany (wymienionych w art. 29 pkt 4 k.k.s.) oraz specjalnie przysposobionych do popełnienia czynu zabronionego albo gdy uiszczona należność publicznoprawna dotycząca przedmiotów zagrożonych przepadkiem jest niewspółmiernie niska w stosunku do kwoty równowartości pieniężnej przepadku – nie można orzekać uiszczenia ich równowartości pieniężnej i sprawca musi wyrazić zgodę na ich przepadek (art. 17 § 1 pkt 3 k.k.s.)<sup>72</sup>.

Przepis art. 17 § 1 pkt 4 k.k.s. wymaga uiszczenia co najmniej zryczałtowanej równowartości kosztów postępowania. Tak samo, jak w przypadku uiszczenia należności publicznoprawnej, wymóg ten nie jest kierowany wyłącznie pod adresem sprawcy („uiszczono”), co oznacza, że koszty te może uiścić także inny podmiot<sup>73</sup>. Koszty te określa wydane na podstawie art. 143 § 6 k.k.s. rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 8 grudnia 2005 r. w sprawie wysokości zryczałtowanych kosztów postępowania związanych ze zgłoszeniem wniosku o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe<sup>74</sup> – ustalając je w ruchomej wysokości, tj. na 1/12 minimalnego wynagrodzenia przy wykroczeniach skarbowych i na 1/10

<sup>69</sup> Z. Gostyński, *op. cit.*, s. 216.

<sup>70</sup> W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 76.

<sup>71</sup> T. Grzegorzczak, *Kodeks...*, s. 596; tak też: S. Baniak, *op. cit.*, s. 109–110.

<sup>72</sup> S. Baniak, *op. cit.*, s. 105.

<sup>73</sup> W. Kotowski, B. Kurzępa, *op. cit.*, s. 76.

<sup>74</sup> Dz. U. Nr 244, poz. 2074.

tego wynagrodzenia przy przestępstwach skarbowych. Wydaje się, iż decydować ma minimalne wynagrodzenie z daty zgłoszenia wniosku, są to bowiem – zgodnie z art. 143 § 6 k.k.s. – zryczałtowane koszty „związane ze zgłoszeniem wniosku”<sup>75</sup>.

W myśl art. 146 § 2 k.k.s. finansowy organ postępowania przygotowawczego może rozszerzyć zakres warunków, które sprawca powinien spełnić, aby można było zastosować instytucję dobrowolnego poddania się odpowiedzialności. Przepis ten dopuszcza nałożenie na sprawcę dodatkowych obowiązków, takich jak:

- (a) uiszczenie tytułem kary grzywny dodatkowej kwoty, nieprzekraczającej jednak łącznie z kwotą już wpłaconą wysokości połowy sumy odpowiadającej górnej granicy ustawowego zagrożenia za dany czyn zabroniony,
- (b) wyrażenie zgody na przepadek przedmiotów nieobjętych wnioskiem sprawcy, a w razie niemożności ich złożenia – uiszczenie równowartości pieniężnej tych przedmiotów,
- (c) uiszczenie pozostałych kosztów postępowania<sup>76</sup>.

Wysokość kwoty uiszczonej tytułem grzywny oraz zakres zgody sprawcy na orzeczenie przepadku przedmiotów stanowią podlegające negocjacom punkty porozumienia procesowego między sprawcą a finansowym organem postępowania przygotowawczego. O pozostałych kosztach postępowania, do których uiszczenia miałby być zobowiązany sprawca, można mówić tylko wówczas, gdy koszty dotychczasowego postępowania przekroczyły zryczałtowaną równowartość kosztów postępowania uiszczoną przy złożeniu wniosku o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności<sup>77</sup>.

Po zakończeniu negocjacji finansowy organ postępowania przygotowawczego występuje do sądu z wnioskiem o udzielenie sprawcy zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, o ile sam przychyliła się do wniosku sprawcy. Wniosek ten kończy negocjacje pomiędzy sprawcą a organem finansowym i jednocześnie otwiera drogę do rozpoczęcia postępowania przed sądem w sprawie udzielenia zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności<sup>78</sup>. Włączenie sądu do procedury dobrowolnego poddania się odpowiedzialności ma realizować konstytucyjną zasadę prawa do sądu, wyrażoną w art. 45 ust. 1 Konstytucji RP.

Po przeprowadzeniu posiedzenia, uwzględniając wniosek, sąd udziela zezwolenia wyrokiem (art. 148 § 5 k.k.s.), a gdy uzna, że nie zachodzą podstawy do uwzględnienia wniosku, niezwłocznie zwraca sprawę finansowemu organowi postępowania przygotowawczego, wydając w tej sprawie postanowienie (art. 148 § 6 k.k.s.). Takie rozwiązanie

<sup>75</sup> T. Grzegorzczak, *Kodeks...*, s. 595–596.

<sup>76</sup> Zob. szerzej: J. Sawicki, *Obowiązki sprawcy w ramach dobrowolnego poddania się odpowiedzialności*, „Przegląd Prawa i Administracji”, t. LXXXV, M. Jabłoński (red.), Wrocław 2011, s. 115–134.

<sup>77</sup> J. Zagrodnik, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks...*, s. 711.

<sup>78</sup> A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Zaniechanie...*, s. 49.

obowiązuje od 17 grudnia 2005 r.<sup>79</sup>. Wcześniej sąd rozstrzygał w kwestii zezwolenia postanowieniem albo oddalał wnioski organu finansowego o wydanie takiego zezwolenia również w formie postanowienia. Uregulowanie to nie spełniało jednak standardów konstytucyjnych, zgodnie z którymi przypisanie odpowiedzialności karnej może nastąpić wyłącznie w wyroku (art. 42 ust. 3 Konstytucji RP). W konsekwencji, po nieodzwolonej w tym przedmiocie interwencji ustawodawcy, dokonano zmiany w § 5 art. 148 k.k.s., polegającej na przyjęciu, że pozytywne rozstrzygnięcie sądu w kwestii udzielenia zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności wymaga wydania wyroku<sup>80</sup>.

Z udziałem sądu w procedurze dobrowolnego poddania się odpowiedzialności łączy się też istotne problemy. Wydaje się, iż wskazane jest przywrócenie po stronie sądu możliwości modyfikowania na korzyść sprawcy warunków wynegocjowanych z nim przez finansowy organ postępowania przygotowawczego, dotyczących dolegliwości w postaci wysokości kwoty uiszczonej tytułem kary grzywny i zakresu przepadku przedmiotów. Należy też poprawić treść art. 149 § 1 k.k.s. w wywołującej zastrzeżenia kwestii zakresu kontroli odwoławczej wyroku zezwalającego na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, tak aby nie budziło żadnych wątpliwości prawo sądu odwoławczego do uchylania wyroków zezwalających na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności dotkniętych rażącymi wadami prawnymi. Wreszcie, organem właściwym do rozpoznawania zażalenia na postanowienie finansowego organu postępowania przygotowawczego, odmawiającego skierowania do sądu wniosku o udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności (uregulowanego w art. 147 k.k.s.), powinien być sąd, a nie finansowy organ nadrzędny. Wszystkie trzy zmiany służyłyby zwiększeniu kompetencji sądu w procedurze dobrowolnego poddania się odpowiedzialności<sup>81</sup>.

Z przeprowadzonych badań<sup>82</sup> wynika, że finansowe organy postępowania przygotowawczego skierowały do sądu wnioski o udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w 55,1% wszczętych spraw karnych skarbowych. Z kolei zgoda sądu na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności stanowi ponad połowę wszystkich rozstrzygnięć<sup>83</sup> (66,8%), a drugie co do ilości rozstrzygnięcie sądu w postaci ukarania na

<sup>79</sup> Na mocy ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 178, poz. 1479).

<sup>80</sup> J. Zagrodnik, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks...*, s. 721.

<sup>81</sup> Zob. szerzej: J. Sawicki, *Rola sądu w procedurze dobrowolnego poddania się odpowiedzialności*, „Wrocławskie Studia Sądowe”, 2013, nr 1, s. 18–39.

<sup>82</sup> Zob. badania własne autora: J. Sawicki, *Zaniechanie...*, s. 332–338. W zakresie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności badania objęły sprawy karne skarbowe z lat 2005–2009 w liczbie 4627, rozpoznane we wszystkich wydziałach karnych wrocławskich sądów rejonowych.

<sup>83</sup> Uwzględnione rodzaje rozstrzygnięć sądowych w sprawach karnych skarbowych: 1) odstąpienie od wymierzenia kary, 2) ukaranie na podstawie aktu oskarżenia, 3) zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, 4) zwrot wniosku o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w celu kontynuowania postępowania, 5) uniewinnienie, 6) umorzenie postępowania, 7) warunkowe umorzenie postępowania, 8) zwrot w celu uzupełnienia postępowania, 9) przekazanie według właściwości.



podstawie aktu oskarżenia dotyczy już tylko 22,6% spraw. Nie ulega więc wątpliwości, że dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w sprawach karnych skarbowych zdominowało sądowe postępowanie w tych sprawach. Zapewnia to znaczne odciążenie sądów i przyspieszenie postępowania sądowego. Podkreślenia wymaga jednocześnie symboliczna liczba odmów sądu w kwestii dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, gdyż odnotowano zaledwie 8 postanowień tej treści przy 3093 wyrokach zezwalających na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, co stanowi niecałe 0,2% rozstrzygnięć sądu.

#### 4.

Przeprowadzona analiza instytucji zaniechania ukarania sprawcy skłania do wyrażenia stanowiska, że model zaniechania ukarania sprawcy przyjęty w prawie karnym skarbowym odpowiada tendencjom współczesnej polityki karnej i stanowi element racjonalnej polityki karnej. Do najważniejszych czynników przemawiających za modelem zaniechania ukarania sprawcy w prawie karnym skarbowym należy w szczególności zaliczyć – z jednej strony – poważny kryzys tradycyjnego wymiaru sprawiedliwości karnej i związany z nim coraz dalej idący sceptycyzm wobec tradycyjnych kar kryminalnych, a w szczególności wobec możliwości osiągnięcia przypisywanych karom kryminalnym celów, a z drugiej – pojawienie się nowych form reakcji na przestępczość związanych z ideą sprawiedliwości naprawczej, zintegrowanych z systemem wymiaru sprawiedliwości, pozwalające na wypracowanie sposobu naprawienia szkody wyrządzonej przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym w ramach tego systemu na różnych etapach postępowania karnego skarbowego i przy większym użyciu środków z zakresu degresji karania.

Zaniechanie ukarania sprawcy przez swoje instytucje realizuje zasadę priorytetu celu egzekucyjnego przed represją, co wyraża uzależnienie ich zastosowania od odpowiednio wczesnego uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej<sup>84</sup>. Jest to przy tym rozwiązanie zgodne z nowymi trendami współczesnej polityki karnej w zakresie karania średnich i drobnych czynów zabronionych. Rozwiązanie konfliktu społecznego na drodze dobrowolnego wyrównania przez sprawcę uszczerbku finansowego uprawnionego podmiotu służy bowiem realizacji zasady ekonomii procesowej, gdyż po skutecznym zastosowaniu instytucji z rozdziału 2 k.k.s. wyeliminowane zostaje całkowicie prowadzenie jakiegokolwiek postępowania wykonawczego<sup>85</sup>. Zasadna wydaje się więc ocena, że oparcie odpowiedzialności karnej skarbowej na modelu zaniechania ukarania

---

<sup>84</sup> Por. L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks...*, s. 75 i 77.

<sup>85</sup> F. Prusak, *Kodeks...*, tom I, s. 270–271.

sprawcy za cenę odzyskania uszczuplonych należności podatkowych, znajduje racjonalne uzasadnienie i wydatnie wzmacnia ochronę prawa podatkowego.

## **Defesa do direito tributário nas instituições de desistência da punição na Polônia**

### **Resumo**

O principal tema deste trabalho é a avaliação do modelo de desistência de punição de um infrator do direito penal tributário, do ponto de vista da eficiência da proteção deste ramo do sistema jurídico polonês.

A obrigação de pagar os tributos e outros impostos baseia-se na Constituição da República da Polónia. Conforme o seu artigo 84 cada um tem o dever de suportar os encargos e as prestações públicas, inclusive os impostos definidos na lei. O não cumprimento culposo das suas obrigações tributárias constitui um delito fiscal ou uma contravenção fiscal. Isso leva à responsabilidade tributária criminal. Da perspectiva penal tributária, pode-se facilmente perceber que neste ramo jurídico prevalece a prioridade das penas de índole económica. Em outras palavras, uma multa é a primeira punição, enquanto a privação da liberdade é a última.

O sistema de penas e meios regulamentados no código criminal tributário não é o único nem o mais importante. No direito criminal fiscal trata-se mais de uma recuperação dos créditos do Estado e de uma compensação do prejuízo financeiro ao Tesouro ou a outro sujeito autorizado, do que de uma repressão. A prioridade da execução sobre a repressão deve ser a especificidade da política criminal no direito penal fiscal. Em outras palavras, quando a regulação do prejuízo financeiro e das demais possíveis obrigações do Erário Público é mais rápida, o delinquente pode aguardar mais comutação da pena, além das outras reduções e indulgências. Por isso, neste último caso, papel importante desempenham tais instituições como o arrependimento ativo, a sujeição voluntária à punição e a desistência à pena ou outro meio penal.

O exame das duas primeiras instituições de desistência de punição do infrator fiscal - amplamente empregadas na prática judicial polonesa - induz a exprimir a opinião que o modelo usado é um valioso instrumento da política criminal racional. Que mais, esta ênfase à recuperação das importâncias tributárias devidas em prejuízo da punição, reforça a salvaguarda do direito tributário na Polónia.

**Palavras-chaves:** contribuições e tributos, desistência ao pena, infração fiscal, recuperação das importâncias tributárias